Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 31662 du rôle
Inscrit le 12 novembre 2012

Audience publique extraordinaire du 28 février 2013

Recours formé par
Monsieur ... ... (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31662 du rôle et déposée le 12 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître André Lutgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., né le … à … (France), demeurant actuellement à … (France), …, à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 octobre 2012 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque ... S.A. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 décembre 2012 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 décembre 2012.

Vu l'avis du tribunal administratif du 12 décembre 2012 accordant aux parties un délai pour déposer un mémoire supplémentaire limité à la question de la communication de la demande de l'Etat requérant à la partie demanderesse ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 janvier 2013 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 28 janvier 2013 par Maître André Lutgen au nom et pour compte de Monsieur ... ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître André Lutgen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 janvier 2013.

Par courrier du 11 octobre 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la banque … S.A. de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ... ... au motif que ce dernier ferait l'objet d'un contrôle en France, ladite injonction étant libellée comme suit :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 5 octobre 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1953, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 20 novembre 2012 au plus tard.

Identité de la personne physique faisant l'objet d'un contrôle en France :

... ...
Date et lieu de naissance : ...
Adresse connue: ...
Activité professionnelle ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur ... fait actuellement l'objet d'une enquête fiscale de la part des autorités françaises. Monsieur ..., qui était associé dans la société ...a cédé son fonds de commerce à une société .... Lors d'une perquisition, le fisc français a découvert que Monsieur ... détient apparemment un compte au Luxembourg pour la perception de revenus versés par cette société ... et ceci dans le cadre de son activité de représentant commercial. Le contribuable conteste l'existence d'un compte ouvert au Luxembourg. Les autorités françaises soupçonnent M. ... de dissimuler des faits, opérations, revenus ou autres éléments en vue de réduire le montant des impôts à payer en France.

Pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 :

- Veuillez indiquer qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) du compte bancaire no LU […] ;

- Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) a effectuer des opérations sur ce compte bancaire ;

- Veuillez préciser la date d'ouverture respectivement celle de sa clôture au cas où l'ouverture/clôture se situe dans le période visée ;

Veuilliez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ce compte bancaire au cas où l'ouverture se situe dans la période visée ;

- Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période concernée ;

- Veuillez, préciser le montant des intérêts payés pour ce compte pour la période concernée (s'il existe) ;

- Veuillez indiquer le montant des impôts payé sur les intérêts durant cette période (s'il y en a eu) ;

- Veuillez fournir copies de tous les documents pertinents (relevés bancaires, mandats, etc).

Le demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu ainsi que les revenus professionnels pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011.

Selon les autorités fiscales françaises tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous demande de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. […] »

Monsieur ... ... a fait introduire, par requête déposée le 12 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 11 octobre 2012.

Aux termes de l'article 6 de la du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, désignée ci-après par « la loi du 31 mars 2010 », le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur des renseignements. Le recours en annulation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

En date du 3 décembre 2012, le délégué du gouvernement déposa au greffe du tribunal administratif le mémoire en réponse ainsi que la demande d'échange de renseignements du 5 octobre 2012 des autorités françaises.

Par courrier du 4 décembre 2012, Maître André Lutgen a demandé qu'une copie de la demande d'échange de renseignements du 5 octobre 2012 émanant des autorités françaises lui soit adressée.

Par courrier du 5 décembre 2012, le délégué du gouvernement a informé le tribunal administratif qu'au vu du caractère confidentiel d'une telle demande de renseignement, la partie étatique s'oppose formellement à ce que les demandes de renseignement étrangères sortent de l'enceinte des juridictions administratives.

Lors de l'audience des plaidoiries du 12 décembre 2012, le tribunal administratif a invité les parties, conformément à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010, de produire un mémoire supplémentaire limité à la problématique de la communication de la demande d'échange de renseignements du 5 octobre 2012 émanant des autorités françaises à la partie demanderesse tant par rapport aux engagements internationaux signés par le Grand-Duché de Luxembourg que par rapport à la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », en l'occurrence l'article 8, paragraphes 4 et 5 de cette loi.

A cet égard, le délégué du gouvernement fait valoir que la consultation de la demande de renseignements à des fins fiscales émanant d'une autorité étrangère auprès du greffe des juridictions administratives et la possibilité de prendre éventuellement des notes manuscrites, garantiraient à suffisance les droits de la défense du demandeur et que la procédure de simple consultation au greffe serait par ailleurs conforme à la loi du 21 juin 1999 et notamment à son article 8, sous réserve que cet article soit applicable en la présente matière.

Plus particulièrement en ce qui concerne l'article 8 (5) de la loi du 21 juin 1999, le délégué du gouvernement estime que dans la mesure où cet article dispose que le dossier administratif serait déposé au greffe du tribunal administratif sans autre demande dans un délai de 3 mois, alors qu'en la présente matière le législateur aurait opté pour une procédure accélérée, il y aurait lieu de considérer que cette disposition s'appliquerait seulement au contentieux administratif de droit commun.

A titre subsidiaire, pour autant que l'article 8 (5) de la loi du 21 juin 1999 serait applicable en la présente matière, le délégué du gouvernement fait valoir que dans la mesure où cet article dispose que les parties « *peuvent* » obtenir copie des pièces du dossier administratif déposé au greffe, le législateur n'aurait pas conféré aux parties le droit d'obtenir sur demande copie du dossier, mais aurait simplement offert une certaine convenance personnelle aux demandeurs, notamment à leurs avocats de ne pas devoir se déplacer pour la consultation de chaque dossier au tribunal. Etant donné que la disposition légale précitée prévoirait une simple possibilité voire une faculté pour le greffe de faire suite à toute demande en obtention d'une copie du dossier administratif, il y aurait lieu de conclure que la communication de ces pièces ne constituerait pas un droit dont pourrait bénéficier une partie impliquée dans un procès devant le tribunal administratif.

Par ailleurs, la communication de la demande de renseignements de l'Etat requérant par les juridictions administratives au demandeur serait contraire au standard l'OECD, au commentaire de l'article 26 du modèle de la convention fiscale de l'OECD et aux lignes directrices émises par l'OECD dans son manuel « *Garantir la confidentialité – LE GUIDE DE L'OCDE SUR LA PROTECTION DES ECHANGES DE RENSEIGNEMENTS A DES FINS FISCALES* ».

Le délégué du gouvernement précise à cet égard que le Luxembourg aurait adhéré au standard OECD en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales, de sorte que la transmission de la demande de renseignements étrangère porterait gravement préjudice aux engagements internationaux du Luxembourg envers ses partenaires conventionnels. La jurisprudence aurait d'ailleurs clairement consacré le principe de la confidentialité de la demande de renseignements étrangère en ce qui concerne la procédure administrative de l'échange de renseignements à des fins fiscales et ce principe devrait être appliqué, *mutatis mutandis,* à la procédure contentieuse devant les juridictions administratives.

En se référant au n° 11 du commentaire de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, ainsi qu'au guide de l'OCDE « *Garantir la confidentialité* » précité, le délégué du gouvernement estime que si le dépôt de la demande de renseignements auprès du greffe des juridictions administratives serait compatible avec les termes des textes précités, ces derniers ne sauraient en aucun cas être interprétés en ce sens qu'ils autoriseraient une transmission, voire la circulation ou la publication de la demande de renseignements par le greffe vers le monde extérieur. Le délégué du gouvernement est ainsi d'avis que la possibilité du demandeur de consulter au greffe la demande de renseignements étrangère déposée par la

partie étatique garantirait, d'un côté, parfaitement ses droits de la défense ainsi que son droit à un procès équitable et permettrait, de l'autre côté, de garantir le respect du principe de confidentialité tel que consacré par le standard OECD en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales.

D'autre part, dans la mesure où dans la plupart des cas le demandeur ne serait pas le contribuable sous contrôle dans l'Etat requérant, mais uniquement le détenteur de renseignements importants pour le fisc de l'Etat requérant, la communication de la demande de renseignements étrangère au simple détenteur des renseignements constituerait une violation du secret fiscal au sens du § 22 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO ».

Finalement, le délégué du gouvernement donne à considérer que le recours en annulation introduit contre la décision d'injonction luxembourgeoise risquerait d'être détournée par le contribuable non résidant ou toute autre personne ayant un intérêt particulier dans le seul but d'obtenir copie de la demande de renseignement et de pouvoir, par une utilisation abusive de la demande de renseignements étrangère, ainsi compromettre les procédures engagées dans l'Etat requérant sinon d'entraver à dessin l'efficacité de la coopération transfrontalière tout court.

Le demandeur estime en premier lieu que l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, consacrant le droit à un procès équitable impliquant le respect du principe d'égalité des armes et le principe du contradictoire, devrait primer sur les engagements conventionnels du Luxembourg en matière fiscale.

Par ailleurs, l'ensemble conventionnel entre le Luxembourg et la France en matière en matière fiscale ne préjudicierait pas le respect de la législation et de la pratique administrative luxembourgeoise. Ainsi, et dans la mesure où l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 prévoirait que toute personne visée par l'injonction directoriale a la droit d'introduire un recours en annulation devant le tribunal administratif, la loi du 21 juin 1999 serait applicable y compris les dispositions concernant la communication des pièces.

Force est au tribunal de relever de prime abord que les actes internationaux ayant force contraignante en la matière d'échange de renseignements à des fins fiscales sont, d'un côté, la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à rétablir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la convention », et, de l'autre côté, les commentaires de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE dans la version de 2005, tel qu'il ressort de l'échange de lettre relatif à l'avenant signé à Paris le 3 juin 2009. En ce qui concerne le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignements à des fins fiscales cités par le délégué du gouvernement, s'il est certes utile pour interpréter la convention, ce texte ne saurait être qualifié de sources de droit.

Dans un souci de respecter la commune intention des parties signataires et les dispositions de ladite convention qui en sont le résultat, le tribunal ne saurait prendre en considération des commentaires publiés postérieurement, en l'occurrence le 17 juillet 2012,

tel que suggéré par le délégué du gouvernement, se rapportant par ailleurs à une version de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE qui est différente de celle reprise dans la convention.

Aux termes de l'article 22 paragraphe 2 de la convention sont confidentiels « *les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant* », ledit paragraphe 1 visant pour sa part de manière générale « *les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention* […] », de sorte qu'il y a lieu d'en déduire que tous les renseignements échangés, c'est-à-dire non seulement ceux fournis par l'Etat requis, mais également ceux lui adressés par l'Etat requérant aux fins d'établir la pertinence vraisemblable y compris la demande de renseignement émanant de l'Etat requérant, sont couverts en principe par cette obligation de confidentialité.[1]

Cependant, le même article 22, paragraphe 2 de la convention tient d'un autre côté compte de la nécessité de réserves au principe de confidentialité en disposant « *Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements tenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux ou les organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements*. » Force est dès lors de conclure que l'article 22, paragraphe 2 précité de la convention ne s'oppose pas par principe à ce que les renseignements y visés, donc également, tel que relevé ci-avant, la demande d'échange de renseignement émanant de l'Etat requérant, fassent l'objet d'une révélation au cours d'une procédure judiciaire voire même d'une publication dans un jugement.

Par ailleurs, l'article 22, paragraphe 3 dispose « *les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :*

a) *de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant ;* […] ».

Ainsi, la non-communication à la partie demanderesse au cours de la procédure contentieuse devant le tribunal administratif de la demande de renseignements de l'Etat requérant imposerait à l'autorité luxembourgeoise de prendre une mesure administrative violant l'obligation lui imposée par l'article 8, paragraphe 4 de la loi du 21 juin 1999 aux termes duquel : « *Le délégué du gouvernement dépose au greffe, dans les mêmes délais, copie des pièces dont il entend se servir plus particulièrement. Ces pièces sont communiquées aux parties par le greffe.* », dont l'applicabilité n'a pas été autrement contestée par la partie étatique, et qui impose donc à cette dernière de déposer, non seulement l'ensemble du dossier administratif tel que l'article 8, paragraphe 5 de la loi du 21 juin 1999 le lui impose,[2] mais

---

[1] Voir TA 6 février 2012, n° 29592 du rôle disponible sous www.jurad.etat.lu

[2] Voir en ce sens TA 6 février 2012 précité ayant qualifié l'obligation de déposer le dossier administratif au greffe du tribunal administratif comme mesure administrative

encore les pièces qui font plus particulièrement l'objet du recours et dont le délégué du gouvernement entend plus particulièrement se servir. Etant donné qu'en la présente matière une des questions clés constitue la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, pertinence qui est nécessairement examinée au regard du contenu de la demande de renseignements de l'Etat requérant, le tribunal est amené à retenir que ladite demande est à qualifier de pièce au sens de l'article 8, paragraphe 4 de la loi du 21 juin 1999 et que le délégué du gouvernement a l'obligation de la déposer ensemble avec le mémoire en réponse au greffe du tribunal administratif et que ce dernier est tenu, aux termes de l'article 8, paragraphe 4 de la loi du 21 juin 1999, dont l'application n'est par ailleurs pas exclue par la loi du 31 mars 2010, de communiquer cette demande à la partie demanderesse.

Au vu de ce qui précède la demande de renseignement du 5 octobre 2012 doit être communiqué en l'espèce au demandeur, de sorte que l'analyse les contestations de la partie étatique fondées sur l'article 8, paragraphe 5 de la loi du 21 juin 1999 devient surabondant.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation du délégué du gouvernement que la communication de la demande de renseignements de l'Etat requérant risquerait de violer l'article 22 AO protégeant le secret fiscal, dans la mesure où, en l'espèce, le demandeur et le contribuable visé sont la même personne.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

avant tout autre progrès en cause, rejette l'exception de confidentialité opposée par la partie étatique au demandeur et ordonne partant la communication de la demande de renseignements des autorités françaises du 5 octobre 2012 au litismandataire de Monsieur ... ... ;

invite la partie demanderesse à prendre position par voie d'un mémoire supplémentaire à déposer au plus tard le vendredi 15 mars 2013 au greffe du tribunal administratif, la partie étatique étant à son tour autorisée à prendre position par voie d'un mémoire supplémentaire à déposer au plus tard le 5 avril 2013 au greffe du tribunal administratif ;

refixe l'affaire péremptoirement à l'audience publique du mercredi 10 avril 2013 à 9.00 heures pour continuation des débats;

en attendant sursoit à statuer et réserve les frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 28 février 2013 par le vice-président, en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 1/3/2013

Le Greffier du Tribunal administratif